

2020

Mayo

NEWSLETTER
TRIBUTARIO



GARRIGUES

Últimas novedades y tendencias legales - Normas de interés

Flashes de actualidad - Sentencias

ÍNDICE

1. El uso del principio de interpretación dinámica de los convenios de doble imposición tiene límites
2. Sentencias
 - 2.1 Impuesto sobre Sociedades.- El derecho de la UE se opone a una normativa nacional que no permite compatibilizar la consolidación horizontal y la vertical
 - 2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Si el cargo de administrador es gratuito, no se puede deducir la cuota de autónomos
 - 2.3 Ayudas de Estado.- El derecho de la UE se opone a que se aplique el plazo de prescripción nacional a la recuperación de una ayuda de Estado cuando el transcurso de este plazo se deba principalmente al retraso en la ejecución de la obligación de recuperación
 - 2.4 Interpretación del derecho de la UE.- Un órgano jurisdiccional no debe seguir la interpretación más

favorable de una norma nacional si esta ya ha sido declarada incompatible con el derecho de la UE

- 2.5 Modificaciones legislativas. - No es contrario a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que la modificación de un tipo impositivo entre en vigor en un plazo muy breve y sin régimen transitorio
- 2.6 IVA.- El hecho de disponer de una filial no permite deducir la existencia de un establecimiento permanente en el IVA
- 2.7 Plusvalía municipal.- Se deben emitir tantas liquidaciones tributarias como sujetos pasivos
- 2.8 Plusvalía municipal.- Se limita la posibilidad de solicitar la devolución de liquidaciones firmes de la plusvalía municipal mediante el procedimiento de nulidad de pleno derecho
- 2.9 Plusvalía municipal.- Para el cálculo de los años de tenencia es indiferente que el terreno no haya sido urbano desde su adquisición

- 2.10 Impuesto sobre transacciones financieras.- La libre circulación de capitales no se opone a la normativa de un Estado que grava transacciones financieras cuyo objeto son instrumentos financieros derivados que tienen como activo subyacente un título emitido por una sociedad de ese Estado
- 2.11 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En el ajuar doméstico no se computan los activos susceptibles de producir renta, los bienes afectos a actividades, el dinero o los valores mobiliarios
- 2.12 Modelo 720.- Imponer una sanción por cada una de las cuentas no declaradas en el Modelo 720 no cumple el principio de proporcionalidad
- 2.13 Procedimiento de recaudación.- Los principios de efectividad y de neutralidad fiscal exigen que el cálculo de los intereses sobre los excedentes del IVA deducible retenidos por un Estado infringiendo el derecho de la UE garantice que se perciba una indemnización adecuada
- 2.14 Procedimiento de gestión.- Los resúmenes anuales de IVA e IRPF no interrumpen la prescripción del derecho a liquidar

2.15 Procedimiento de gestión.- No se puede denegar la rectificación de una autoliquidación solo por cuestiones formales

2.16 Procedimiento de inspección.- La comprobación de las autoliquidaciones en las que se han acreditado bases imponibles negativas pendientes de compensar no impide que dichas bases se puedan comprobar en un procedimiento posterior

2.17 Opciones tributarias.- Los tribunales superiores de justicia emiten pronunciamientos contrapuestos sobre si la compensación de bases imponibles negativas es o no una opción tributaria

3. Resoluciones de la DGT y el TEAC

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se publican nuevas resoluciones sobre motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración

3.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Si, tras un reparto de prima de emisión/asunción que genera un rendimiento del capital mobiliario, se reparten beneficios, se minorará el valor de adquisición hasta el límite de ese rendimiento



- 3.3 Impuesto sobre el Valor Añadido -COVID-19.- El tipo cero resulta aplicable a las entregas de productos sanitarios a todas las Administraciones Públicas y entes, organismos y entidades del sector público
- 3.4 Impuesto sobre el Patrimonio.- Las participaciones de las entidades de capital-riesgo adquiridas en los tres años posteriores a su inscripción en la CNMV no se poseen para dar cumplimiento a obligaciones legales o reglamentarias
- 3.5 Procedimiento de recaudación.- Los responsables tributarios pueden solicitar el aplazamiento y el fraccionamiento de deudas por retenciones e ingresos a cuenta que les hayan sido derivadas

4. Normativa

- 4.1 Se establece el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2020



1. El uso del principio de interpretación dinámica de los convenios de doble imposición tiene límites

El Tribunal Supremo ha concluido que los convenios para evitar la doble imposición no se deben interpretar de acuerdo con modelos de convenio posteriores ni con los comentarios a estos modelos.

Como hemos tenido ocasión de comentar en nuestra alerta de 26 de mayo de 2020 ([acceda](#)), en el caso que está en el origen de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2020 (recurso de casación 5448/2018), se había concluido que la sucursal en Suiza de una entidad residente en España no podía ser calificada como establecimiento permanente. A juicio de la Administración y, posteriormente, de la Audiencia Nacional, la actividad llevada a cabo por la sucursal era meramente auxiliar, lo que excluye la existencia de un establecimiento permanente.

No se tenía en cuenta en estas conclusiones que la sucursal estaba siendo tratada como establecimiento permanente a efectos de tributación directa en Suiza ni tampoco que la referida conclusión conducía a generar doble imposición, porque se rechazaba el derecho a aplicar en la entidad española la exención para evitar la doble imposición internacional prevista en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Suiza y España (CDI Suiza-España).

Esta interpretación administrativa y de la Audiencia Nacional no se fundamentaba en la definición del concepto de establecimiento permanente del CDI Suiza-España, sino en la definición de un modelo de convenio posterior y de los comentarios que acompañan a ese modelo de convenio; a pesar de que una y otra definición eran claramente diferentes.

El Tribunal Supremo es contundente al concluir que los comentarios al modelo de convenio no son fuentes normativas, más aún cuando la definición de establecimiento permanente que contienen difiere sustancialmente de la prevista en el modelo de convenio que resulta de aplicación.

A estos efectos, el tribunal mantiene la posibilidad de acudir a una “interpretación dinámica” de los convenios; pero siempre que esto no suponga ignorar el sistema de fuentes de nuestro ordenamiento jurídico y aplicar, como ocurre en el caso analizado, una definición de establecimiento permanente distinta de la pactada entre los dos Estados contratantes.

2. Sentencias

2.1 Impuesto sobre Sociedades.- El derecho de la UE se opone a una normativa nacional que no permite compatibilizar la consolidación horizontal y la vertical

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 14 de mayo de 2020. Asunto C-749/18

Una sociedad luxemburguesa -A- (con matriz en Francia) formaba parte de un grupo fiscal con sus filiales residentes en Luxemburgo (consolidación vertical). La sociedad A realizaba las funciones de *cabecera* del grupo.

Dos sociedades luxemburgesas -B y C- participadas por la misma matriz francesa (pero en las que A no tenía ninguna participación), solicitaron en diciembre de 2014 formar parte del grupo fiscal en los ejercicios 2013 y 2014 (consolidación horizontal).

La administración negó esta posibilidad sobre la base de que la sociedad A no tenía participaciones en B y en C, no siendo compatibles en un mismo grupo los regímenes de consolidación vertical y horizontal. Para que todas las filiales formaran parte del mismo grupo, era preciso disolver el grupo ya existente y constituir un grupo fiscal horizontal con inclusión de todas las filiales. Esta disolución tendría consecuencias negativas porque no se cumpliría el período mínimo de duración del grupo vertical inicial (cinco años), lo que obligaba a regularizar la situación tributaria de las entidades de ese grupo.

El tribunal de lo contencioso administrativo competente estimó la pretensión de incorporación de las filiales en el grupo a partir de 2014, pero la desestimó para 2013, sobre la base de que la solicitud se había presentado en 2014 y la norma exige que se haga antes de que finalice el ejercicio en el que se pretenda la incorporación al grupo.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) concluye que esta normativa vulnera la libertad de establecimiento, en tanto que perjudica a situaciones transfronterizas frente a situaciones puramente internas objetivamente comparables, sin que se hayan expuesto en el procedimiento motivos de interés general que permitan justificar esta diferencia de trato.

Sin embargo, entiende que no se vulneran los principios de equivalencia ni de eficacia por el hecho de que no se permita la consolidación cuando no se haya realizado la solicitud en plazo (en el caso analizado, en 2013). A estos efectos:

- a) El TJUE recuerda que el derecho de la UE solo se opone a que una autoridad nacional alegue el transcurso de un plazo de prescripción razonable en aquellos casos en los que la conducta de las autoridades nacionales, junto con la existencia del plazo de caducidad, implique la privación total de la posibilidad de hacer valer derechos ante los órganos jurisdiccionales nacionales.
- b) En este caso, las sociedades tuvieron la posibilidad de presentar en cualquier momento, durante 2013, una solicitud de consolidación fiscal horizontal, alegando la incompatibilidad de la legislación luxemburguesa con el derecho de la UE. Como presentaron su solicitud en 2014, es aceptable que solo se permita la consolidación desde ese ejercicio.

2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Si el cargo de administrador es gratuito, no se puede deducir la cuota de autónomos

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 14 de octubre de 2019)

Se analiza el caso del administrador de una sociedad que no percibía rendimientos del trabajo de esa entidad. En su declaración de IRPF, sin embargo, computó como gasto el coste asumido por la cotización como autónomo a la Seguridad Social.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye en esta sentencia que en este caso no procede la deducción de ese gasto. A juicio del tribunal, en tanto que no se reciben rendimientos del trabajo personal por el desempeño del cargo de administrador, no resulta obligatoria la inclusión del administrador en el régimen de autónomos de la Seguridad Social, por lo que las cuotas abonadas no pueden tener carácter deducible.



2.3 Ayudas de Estado.- El derecho de la UE se opone a que se aplique el plazo de prescripción nacional a la recuperación de una ayuda de Estado cuando el transcurso de este plazo se deba principalmente al retraso en la ejecución de la obligación de recuperación

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de abril de 2020. Asunto C-627/18

El Gobierno portugués estableció un régimen para la concesión de líneas de crédito destinado a favorecer el “desendeudamiento” de las empresas de los sectores agrícola y ganadero, del que se benefició una sociedad residente en Portugal.

La Comisión Europea adoptó en el año 2000 una decisión que disponía que el mencionado régimen constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado común, obligando a Portugal a suprimir dicho régimen y a recuperar las ayudas concedidas. Conforme a ello, la Administración portuguesa solicitó a la sociedad recurrente la devolución de la ayuda. Ante la reiterada ausencia de contestación, se inició un procedimiento de apremio.

La sociedad portuguesa se opuso al procedimiento de apremio, alegando que la obligación de devolver las cantidades percibidas se había extinguido en virtud del derecho portugués (plazo de cinco años).

Se plantean las siguientes cuestiones prejudiciales:

- a) Si el plazo de prescripción de diez años previsto para el ejercicio de las facultades de la Comisión en materia de recuperación de ayudas se aplica únicamente a las relaciones entre la Comisión y el Estado miembro destinatario de la decisión de recuperación, o también a las relaciones entre dicho Estado y el beneficiario de la ayuda considerada incompatible con el mercado interior.

El TJUE concluye que el referido plazo de prescripción de diez años es aplicable únicamente a las relaciones entre la Comisión Europea y el Estado miembro. Cabe recordar que en España se aplica este plazo de diez años en virtud del artículo 262.1 de la Ley General Tributaria.

- b) Si el derecho de la UE se opone a que se aplique a la recuperación de los intereses devengados por la ayuda incompatible con el mercado interior un plazo de prescripción nacional inferior al de prescripción de diez años antes citado.

En este punto, el órgano jurisdiccional remitente traslada al TJUE la posición compartida tanto por la Administración portuguesa como por la sociedad recurrente de que el plazo de cinco años previsto en la normativa nacional se podría aplicar a la recuperación de los intereses correspondientes a la ayuda controvertida y constituir, por tanto, un obstáculo a la recuperación de dichos intereses.

El TJUE declara que admitir la prescripción de los intereses correspondientes a una ayuda ilegal por el hecho de que las autoridades nacionales hayan cumplido con retraso la decisión de recuperación de la Comisión Europea haría prácticamente imposible la recuperación íntegra de esa ayuda y privaría de todo efecto útil a la normativa de la UE relativa a las ayudas de Estado. De esta forma, matiza que el principio de seguridad jurídica, para cuya observancia se arbitran los plazos de prescripción, no puede constituir un obstáculo para la recuperación de una ayuda incompatible con el mercado interior, y destaca que el restablecimiento de la situación anterior a la concesión de una ayuda ilegal es una exigencia necesaria para preservar la eficacia del derecho de la UE.

En virtud de lo anterior, el TJUE concluye que el derecho de la UE se opone a la aplicación de un plazo de prescripción como el controvertido, tanto a supuestos en los que este haya expirado antes incluso de que la Comisión adopte la decisión que declara una ayuda como ilegal y ordena su recuperación, como cuando el transcurso del citado plazo de prescripción se deba principalmente al retraso en el que las autoridades nacionales incurrieron al ejecutar la decisión.

2.4 Interpretación del derecho de la UE.- Un órgano jurisdiccional no debe seguir la interpretación más favorable de una norma nacional si esta ya ha sido declarada incompatible con el derecho de la UE

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 23 de abril de 2020. Asunto C-401/18

Una sociedad checa dedicada al transporte de mercancías por carretera transportó combustible desde varios Estados miembros hasta la República Checa. La Administración tributaria checa consideró que la sociedad no se limitaba al transporte del combustible en régimen suspensivo de impuestos especiales, sino que además lo vendía a otros operadores económicos establecidos en la República Checa. Por ello, concluyó que el lugar de las adquisiciones efectuadas por la sociedad no estaba situado en la República Checa, sino en los Estados miembros en los que se encontraba el combustible en el momento en que se realizaba su carga para el transporte. Conforme a ello, denegó a la sociedad el derecho a deducir el IVA correspondiente a dichas adquisiciones.



El órgano jurisdiccional competente para conocer del recurso concluyó que el derecho checo era ambiguo, en la medida en que la normativa nacional que transpuso la Directiva del IVA permitía suponer que la circunstancia de que los bienes fueran transportados a otro Estado miembro en régimen suspensivo de impuestos especiales, afectaba a los requisitos que regulan la transmisión del poder de disponer de dichos bienes como propietario.

Ante esta conclusión, remitió al TJUE la siguiente cuestión prejudicial: si el derecho de la UE se opone a que un órgano jurisdiccional nacional (ante una disposición de derecho tributario nacional que ha transpuesto una disposición de la Directiva del IVA que se presta a varias interpretaciones) adopte la interpretación más favorable al sujeto pasivo, aunque el TJUE ya haya declarado que tal interpretación es incompatible con el derecho de la UE.

El TJUE recuerda:

- a) Que ya tiene declarado (antes de la realización de las operaciones en cuestión) que las exigencias que se aplican al transporte de bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales no afectan a los requisitos que regulan la transmisión de su poder de disponer como propietario, previstos en la Directiva del IVA.
- b) Que no interpretar la normativa checa según esta jurisprudencia, considerando cuestiones temporales, constituiría una limitación temporal de efectos que solo se puede recoger en la propia sentencia interpretativa y que, sin embargo, no fue recogida.

En virtud de todo lo anterior, el TJUE concluye que el derecho de la UE se opone a una interpretación como la contenida en la cuestión prejudicial remitida.

2.5 Modificaciones legislativas. - No es contrario a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que la modificación de un tipo impositivo entre en vigor en un plazo muy breve y sin régimen transitorio

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de abril de 2020. Asunto C-184/19

Una entidad rumana vendió determinadas bebidas fermentadas aplicando un tipo impositivo del 0% del impuesto especial correspondiente. La Administración tributaria rumana giró una liquidación regularizando el tipo aplicado, en la medida en que esa clase de bebidas, en la fecha en la que se produjeron las ventas, estaba gravada por un tipo impositivo superior. La entidad presentó un



recurso ante el órgano jurisdiccional remitente alegando, entre otras cuestiones, que el régimen en virtud del cual se modificó el tipo impositivo se publicó sin prever un régimen transitorio y que su entrada en vigor se produjo tan solo ocho días después de la publicación de la normativa en cuestión. Como consecuencia de lo anterior, el contribuyente consideraba que se habían vulnerado los principios de seguridad jurídica, neutralidad fiscal y certeza en la tributación.

En relación con esta cuestión, el TJUE concluye lo siguiente:

- a) La adopción repentina e imprevisible de una ley que suprima un derecho del que los sujetos pasivos hayan disfrutado hasta entonces, sin el tiempo necesario de adaptación y sin que el fin perseguido lo requiera, puede vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.
- b) Sin embargo, en circunstancias como las del litigio principal no se aprecia que concurren (según el tribunal) las condiciones que justifican la necesaria adopción de un régimen transitorio. Además, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a una legislación nacional que modifica el tipo del impuesto especial sobre determinadas bebidas fermentadas sin prever un régimen transitorio, aunque tal modificación entre en vigor a los pocos días de la publicación de la norma.

2.6 IVA.- El hecho de disponer de una filial no permite deducir la existencia de un establecimiento permanente en el IVA

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 7 de mayo de 2020. Asunto C-547/18

La Administración polaca defendía en el caso analizado en esta sentencia que una filial residente en Polonia constituía un establecimiento permanente de una entidad coreana.

Tal y como desarrollamos en nuestra alerta de 11 de mayo ([ver aquí](#)), las cuestiones prejudiciales se circunscribían a (i) si el prestador de un servicio puede deducir la existencia de un establecimiento permanente de una entidad por el hecho de que esta entidad tenga una filial en el Estado miembro en cuestión y, (ii) en caso negativo, si está obligado a indagar en las relaciones contractuales entre la matriz y la filial a fin de determinar si esta determina la existencia de un establecimiento permanente.



El TJUE resuelve que un prestador de servicios no puede deducir la existencia, en el territorio de un Estado miembro, de un establecimiento permanente de una sociedad domiciliada en un tercer Estado del mero hecho de que esa sociedad posea una filial en dicho territorio; y, por otro lado, que el prestador de servicios no está obligado a investigar, a efectos de tal apreciación, las relaciones contractuales entre las dos entidades.

2.7 Plusvalía municipal.- Se deben emitir tantas liquidaciones tributarias como sujetos pasivos

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia de 5 de febrero de 2020

Tres personas físicas transmitieron unas fincas de titularidad compartida y llegaron a un acuerdo con la Administración (según se describe en la sentencia) para que en las liquidaciones de la plusvalía municipal figurara como sujeto pasivo solo uno de ellos.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana recuerda en esta sentencia que no resulta admisible que, por medio de un acuerdo entre los sujetos pasivos y la Administración, esta impute toda la deuda tributaria a uno solo de ellos, porque la condición de sujeto pasivo es indisponible.

Como recuerda el tribunal, el sujeto pasivo es el obligado tributario que según la ley debe cumplir la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a ella, por lo que no es admisible que la Administración impute toda la deuda tributaria a uno solo de los sujetos pasivos. Lo contrario supone una quiebra del principio de capacidad económica, porque conlleva que uno solo de los transmitentes tributaré por una ganancia inexistente. Todo ello, sin perjuicio de los pactos entre las partes sobre la forma de pago de la cuota.

Como consecuencia de lo anterior, el tribunal acuerda anular las liquidaciones emitidas.

2.8 Plusvalía municipal.- Se limita la posibilidad de solicitar la devolución de liquidaciones firmes de la plusvalía municipal mediante el procedimiento de nulidad de pleno derecho

Tribunal Supremo. Tres sentencias de 18 de mayo de 2020

En su sentencia de 11 de mayo de 2017, el Tribunal Constitucional concluyó que, en supuestos en los que se ha producido una pérdida en el valor del suelo entre la fecha de compra y la de venta



del inmueble, se debían declarar inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, según redacción del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

El Tribunal Supremo concluye en tres sentencias de 18 de mayo que las liquidaciones que hayan adquirido firmeza antes de la declaración de inconstitucionalidad no son susceptibles de ser declaradas nulas de pleno derecho. Vea nuestra [alerta](#) sobre esta sentencia.

2.9 Plusvalía municipal.- Para el cálculo de los años de tenencia es indiferente que el terreno no haya sido urbano desde su adquisición

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 27 de diciembre de 2019

La entidad recurrente había adquirido un terreno rústico que fue reclasificado como suelo urbano. En la posterior transmisión del terreno, se plantea si la plusvalía municipal se debe calcular considerando todos los años de tenencia del terreno o solo aquellos en que estaba clasificado como suelo urbano.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña concluye que, a efectos del cómputo del período de generación para el cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal, se deben considerar todos los años de tenencia del inmueble, incluyendo los años en los que el terreno estuvo clasificado como suelo rústico; porque la clasificación urbanística del terreno solo tiene relevancia en el momento en que se produce el hecho imponible, que es cuando el terreno se transmite.

2.10 Impuesto sobre transacciones financieras.- La libre circulación de capitales no se opone a la normativa de un Estado que grava transacciones financieras cuyo objeto son instrumentos financieros derivados que tienen como activo subyacente un título emitido por una sociedad de ese Estado

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de abril de 2020. Asunto C-565/18

La normativa italiana grava con un impuesto y somete a obligaciones de carácter administrativo y de declaración las transacciones financieras que tienen por objeto instrumentos financieros derivados, cuando dichos instrumentos tienen como activo subyacente un título emitido por una



sociedad establecida en Italia. El pago de dicho impuesto y el cumplimiento de las citadas obligaciones corresponde a las partes de la operación, con independencia del lugar en el que se celebre la transacción o del Estado de residencia de las partes; o incluso de los eventuales intermediarios que participen en su ejecución.

Una entidad con domicilio social en Francia que había realizado determinadas operaciones en relación con instrumentos financieros derivados cuyo subyacente eran acciones de entidades italianas solicitó la devolución del impuesto pagado en Italia. En el marco de los recursos seguidos frente a la desestimación de dicha devolución, el órgano jurisdiccional remitente planteó al TJUE si el referido impuesto se opone al derecho de la UE.

El TJUE analiza la cuestión desde el punto de vista de la libre circulación de capitales:

- a) Por un lado, recuerda que las medidas prohibidas por suponer una restricción a dicha libertad son aquellas que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro, o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otro.
- b) Por otro lado, reconoce la facultad de los Estados miembros para establecer una distinción entre los contribuyentes que no se encuentren en la misma situación con respecto a su lugar de residencia o al lugar en que esté invertido su capital.
- c) En este sentido, subraya que la norma controvertida se aplica igual a residentes y no residentes, así como a las operaciones realizadas en Italia o en otro Estado, por lo que no se puede apreciar una diferencia de trato.

Además, declara que los instrumentos derivados cuyos activos subyacentes están regulados por el derecho italiano y que están sujetos al impuesto no son comparables a aquellos cuyos activos subyacentes no se rigen por ese derecho y a los que no se aplica el impuesto.

Por último, entiende que se justifica el impuesto por garantizar una contribución al gasto público de las entidades que llevan a cabo transacciones con subyacente italiano.

En virtud de lo anterior, el TJUE concluye que la norma controvertida no constituye una discriminación prohibida. No obstante, matiza que las obligaciones de carácter administrativo y de declaración que acompañan a este impuesto y que incumben a las entidades no residentes, no deben ir más allá de lo necesario para su recaudación.



2.11 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.- En el ajuar doméstico no se computan los activos susceptibles de producir renta, los bienes afectos a actividades, el dinero o los valores mobiliarios

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de marzo de 2020

El artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que el ajuar doméstico a incluir en la masa hereditaria se debe valorar por el 3% del caudal relicto del causante, salvo que los sujetos pasivos (i) le asignen un valor superior o (ii) puedan probar fehacientemente su inexistencia o un valor inferior.

Con base en los principios de igualdad tributaria y capacidad económica, el Tribunal Supremo concluye de forma novedosa que el ajuar doméstico solo debe comprender aquellos bienes que se puedan afectar, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás. Por este motivo, se deben excluir los bienes susceptibles de producir renta, los bienes afectos a actividades profesionales o económicas y, en particular, el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios.

En relación con estos bienes excluidos, se exonera al contribuyente de probar que no forman parte del ajuar, dado que por su naturaleza no pueden estar incluidos en este activo.

2.12 Modelo 720.- Imponer una sanción por cada una de las cuentas no declaradas en el Modelo 720 no cumple el principio de proporcionalidad

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Sentencia de 27 de febrero de 2020

Un obligado tributario no incluyó en la declaración de bienes situados en el extranjero (Modelo 720) cinco cuentas corrientes de las que era titular que estaban situadas en una entidad bancaria extranjera. La Administración tributaria consideró que el contribuyente había cometido cinco infracciones e impuso una sanción por cada una de las cuentas no declaradas.

El Tribunal Superior de Justicia de Extremadura entiende que en tanto se trata del incumplimiento de una obligación tributaria formal (y no material) se debe considerar que estamos ante una única infracción. A juicio del tribunal, la sanción impuesta por la Administración es incompatible con el principio de proporcionalidad y entiende que, dadas las circunstancias del caso, se debe imponer la sanción mínima.



2.13 Procedimiento de recaudación.- Los principios de efectividad y de neutralidad fiscal exigen que el cálculo de los intereses sobre los excedentes del IVA deducible retenidos por un Estado infringiendo el derecho de la UE garantice que se perciba una indemnización adecuada

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 30 de abril de 2020. Asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18

En esta sentencia, el TJUE analiza una práctica tributaria húngara relativa al cálculo de intereses en supuestos de devolución de un excedente del IVA deducible, que ha sido retenido infringiendo el derecho de la UE. Los órganos jurisdiccionales remitentes plantean, en síntesis, las siguientes cuestiones prejudiciales:

- Si los principios de efectividad y equivalencia, efecto directo y proporcionalidad se oponen a la práctica de un Estado consistente en calcular los intereses sobre los referidos excedentes de IVA, mediante la aplicación de un tipo equivalente al tipo básico del banco central nacional.

El TJUE declara que el tipo utilizado por la normativa húngara (inferior al que un sujeto pasivo debería pagar por un préstamo por el mismo importe) puede privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por no poder disponer de las sumas en cuestión y, por tanto, no respeta el principio de efectividad. Además, tal práctica no permite compensar la carga económica de las cuotas indebidamente retenidas, vulnerando el principio de neutralidad fiscal. Por ello, responde en sentido afirmativo a la primera de las cuestiones prejudiciales.

- Si los principios de efectividad y equivalencia se oponen a una práctica de un Estado miembro que somete a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses en estos casos.

El TJUE recuerda que ya ha declarado la razonabilidad de plazos de preclusión similares (tres años) y que no dispone de ningún dato que permita dudar de la conformidad de la normativa húngara a los principios mencionados. Por ello, responde en sentido negativo a esta segunda cuestión prejudicial.



- Si el principio de efectividad se opone a que se supedite el pago de intereses de demora a la presentación de una solicitud específica cuando, en otros casos, tales intereses se conceden de oficio, y a que los intereses se calculen desde que expira un plazo de treinta o cuarenta y cinco días para la tramitación de esa solicitud por la Administración y no desde la fecha en la que se constituyó el excedente.

El TJUE responde en sentido negativo, porque los Estados miembros tienen autonomía para regular en su derecho nacional los requisitos procesales del pago de intereses sobre las cuotas recaudadas infringiendo el derecho de la UE.

2.14 Procedimiento de gestión.- Los resúmenes anuales de IVA e IRPF no interrumpen la prescripción del derecho a liquidar

Tribunal Supremo. Dos sentencias de 18 de mayo de 2020

El Tribunal Supremo venía considerando que las declaraciones anuales de IVA (modelo 390) y de retenciones a cuenta del IRPF (modelo 190) interrumpían la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por estos conceptos.

No obstante, en dos sentencias de 18 de mayo de 2020 el tribunal modifica su criterio y considera que dichas declaraciones no interrumpen la prescripción. En concreto, el Tribunal Supremo concluye lo siguiente:

- a) El modelo 190 se presenta en virtud de una obligación tributaria formal por la que los retenedores deben hacer un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta que hayan practicado sobre rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas, premios e imputaciones de renta.

Esta obligación formal no se puede confundir con la obligación material de declaración-liquidación y pago, que se instrumenta a través de los modelos de declaración mensual o trimestral.

- b) La declaración-resumen anual del IVA (modelo 390) se presenta en cumplimiento de una obligación que facilita la gestión del impuesto pero que tampoco tiene como objetivo el pago de la deuda tributaria que resulta en cada período de liquidación.



En relación con este modelo 390, el tribunal precisa que la jurisprudencia anterior se basaba en una normativa diferente, según la cual el modelo 390 debía ir acompañado de autoliquidaciones trimestrales o mensuales. Por esta razón, en esos casos el tribunal venía entendiendo que la declaración-resumen anual no era una simple comunicación informativa sino una "declaración" en la que se ratificaban las liquidaciones efectuadas durante el año. Desde la publicación de la Orden del Ministerio de Hacienda de 27 de diciembre de 2000 (BOE de 29 de diciembre de 2000), el modelo 390 no va acompañado de las autoliquidaciones periódicas.

Como el tribunal subraya, este criterio ya venía siendo aplicado por el TEAC en diversas resoluciones.

2.15 Procedimiento de gestión.- No se puede denegar la rectificación de una autoliquidación solo por cuestiones formales

Audiencia Nacional. Sentencia de 3 de febrero 2020

Un contribuyente presentó una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades para consignar un importe de bases imponibles negativas pendientes de compensación superior al que había declarado inicialmente. La Administración desestimó la solicitud en el entendimiento de que tenía que haber presentado una rectificación de autoliquidación y no una autoliquidación complementaria.

La Audiencia Nacional concluye en esta sentencia que la Administración actuó de forma incorrecta al rechazar la solicitud cuando de la actuación del administrado se desprendía claramente cuál era su pretensión. Lo que la Administración debía haber hecho, si entendía que el procedimiento elegido no era el apropiado, era dar al contribuyente la posibilidad de realizar el trámite adecuado.



2.16 Procedimiento de inspección.- La comprobación de las autoliquidaciones en las que se han acreditado bases imponibles negativas pendientes de compensar no impide que dichas bases se puedan comprobar en un procedimiento posterior

Audiencia Nacional. Sentencia de 25 de octubre de 2019

En su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, el sujeto pasivo compensó bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores (1995, 1997, 1998 y 2000). En el marco de un procedimiento de comprobación de ese ejercicio 2004, la Inspección rechazó la procedencia de la compensación de las bases imponibles negativas correspondientes a 1997, porque el sujeto no acreditó con la contabilidad de ese año la corrección de esas bases negativas.

Frente a ello, el sujeto alegaba que la base imponible negativa de 1997 había sido ya revisada por la Administración en un procedimiento de comprobación anterior. En la autoliquidación del ejercicio inspeccionado entonces ya constaban como bases imponibles pendientes de compensación las de 1997 y la Inspección no había cuestionado su procedencia (doctrina de los actos propios).

Sin embargo, la Audiencia Nacional concluye lo siguiente:

- a) El apartado de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en el que se desglosan las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas en ejercicios anteriores tiene meros efectos informativos.
- b) Por lo tanto, el hecho de que en el marco de un procedimiento de comprobación no se cuestione la procedencia de las bases imponibles negativas ahí informadas no se puede considerar un acto propio.



2.17 Opciones tributarias.- Los tribunales superiores de justicia emiten pronunciamientos contrapuestos sobre si la compensación de bases imponibles negativas es o no una opción tributaria

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 3 de febrero de 2020; y Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. Sentencia de 18 de febrero de 2020

El Tribunal Económico-Administrativo Central concluyó en su Resolución de 4 de abril de 2017 que la compensación de bases imponibles negativas es una opción tributaria. Desde entonces, se han emitido numerosos pronunciamientos de los tribunales superiores de justicia sobre esta cuestión, con conclusiones distintas (por el momento, no se han manifestado al respecto ni la Audiencia Nacional ni el Tribunal Supremo).

Como ejemplo, cabe citar las recientes sentencias de los tribunales superiores de justicia de Madrid y Castilla y León en las que se concluye en un sentido y el contrario (el primer tribunal concluye que la compensación de las bases imponibles negativas no puede ser considerada una opción tributaria, mientras que el segundo concluye como lo hacía el TEAC).

3. Resoluciones de la DGT y el TEAC

3.1 Impuesto sobre Sociedades.- Se publican nuevas resoluciones sobre motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración

Dirección General de Tributos. Consultas V0222-20, de 3 de febrero; V0316-20 de 11 de febrero y V0377-20 de 19 de febrero

En estas resoluciones se analizan diversas operaciones de reestructuración, respecto de las que se admiten como válidos, entre otros, los siguientes motivos económicos:

- a) En una operación de fusión por absorción, entre otros, simplificar la elaboración de la documentación relativa a las operaciones vinculadas y reducir el riesgo fiscal que supone la valoración a mercado de dichas operaciones, con eliminación de créditos entre empresas del grupo (V0222-20, de 3 de febrero).
- b) En una operación de aportación no dineraria de participaciones de una sociedad declarada en concurso voluntario de acreedores, con el convenio ya aprobado (V0316-20, de 11 de febrero):

- Reestructurar el grupo empresarial, para la centralización de la planificación y la toma de decisiones, mejorando la gestión y la eficiencia administrativa, obteniendo economías de escala y aprovechando las sinergias que permiten reducir costes.
 - Posibilitar una óptima distribución de los recursos generados por el grupo, apoyando la viabilidad de cada negocio.
 - Facilitar la percepción externa del grupo, para mejorar la capacidad comercial de las entidades, así como su capacidad de negociación con terceros, potenciando la capacidad financiera y solvencia del grupo.
 - Simplificar los problemas futuros de sucesión y facilitar la implantación de un protocolo familiar que garantice la subsistencia futura del grupo empresarial, facilitando el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa del Impuesto sobre Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, necesarios para la aplicación de los beneficios de la empresa familiar, y permitir a su vez la opción por el régimen de consolidación fiscal.
- c) En una operación de fusión por absorción en la que la entidad absorbida tiene un inmueble en el que pretendía iniciar unas obras, pero a la que se le ha denegado la formalización de crédito -ni siquiera hipotecario o incluso con aportación de afianzamiento personal de los socios- (V0377-20, de 19 de febrero):
- Dotar al conjunto de una estructura empresarial del activo más potente, con la finalidad de poder presentarlo ante las entidades financieras para conseguir la financiación necesaria para la realización de las obras.
 - Dotar al conjunto de una estructura organizativa óptima. Tras la fusión se dispondrá de una sola sociedad que se dedique al alquiler de bienes inmuebles, por lo que se conseguirá una racionalización de los costes.

3.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.- Si, tras un reparto de prima de emisión/asunción que genera un rendimiento del capital mobiliario, se reparten beneficios, se minorará el valor de adquisición hasta el límite de ese rendimiento

Dirección General de Tributos. Consulta V0447-20, de 26 de febrero de 2020

Se plantea el caso de una sociedad de responsabilidad limitada que acuerda el reparto de su prima de asunción y plantea cuál es el tratamiento de este reparto en el IRPF de los socios.

La DGT concluye lo siguiente:

- a) Cuando se produce el reparto de prima de emisión por una sociedad no cotizada es preciso analizar si hay una diferencia positiva entre (i) los fondos propios de la sociedad del último ejercicio cerrado antes de la distribución (que corresponda proporcionalmente a las participaciones de cada socio) y (ii) su valor de adquisición.

Esta diferencia positiva se tratará como rendimiento del capital mobiliario.

- b) El posterior reparto de beneficios o reservas procedentes de beneficios, correspondiente a acciones o participaciones que hubieran permanecido en el patrimonio del socio desde la distribución de la prima de emisión, minorará el valor de adquisición, con el límite del rendimiento de capital mobiliario computado anteriormente.

3.3 Impuesto sobre el Valor Añadido -COVID-19.- El tipo cero resulta aplicable a las entregas de productos sanitarios a todas las Administraciones Públicas y entes, organismos y entidades del sector público

Dirección General de Tributos. Consulta [V1456-20](#), de 18 de mayo de 2020

El artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, establece un tipo de IVA del cero por ciento para las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los productos sanitarios que se listan en su anexo, siempre que el destinatario sea una entidad de derecho público, una entidad privada de carácter social o una clínica o centro hospitalario y se devenguen entre el 23 de abril y el 31 de julio de 2020.

Ante las dudas sobre la naturaleza jurídica de los destinatarios, en particular en lo que se refiere al concepto de “entidades de derecho público”, la DGT concluye en esta resolución que este concepto se refiere a todas las Administraciones Públicas y entes, organismos y entidades del sector público.

3.4 Impuesto sobre el Patrimonio.- Las participaciones de las entidades de capital-riesgo adquiridas en los tres años posteriores a su inscripción en la CNMV no se poseen para dar cumplimiento a obligaciones legales o reglamentarias

Dirección General de Tributos. V0322-20, de 11 de febrero de 2020

La exención de “empresa familiar” del Impuesto sobre el Patrimonio está sometida a diversos requisitos. Del cumplimiento de estos requisitos depende también en gran medida la reducción en base imponible por la sucesión o donación de la “empresa familiar”. Entre otros requisitos, cuando se trata de valores en entidades, se exige que la entidad participada no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Y, a estos efectos, se entiende que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no da derecho a aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando durante más de 90 días del ejercicio social, (i) más de la mitad de su activo esté constituido por valores, o (ii) más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, no se computan, entre otros (i) los valores poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias, ni (ii) los que otorguen, al menos, el 5% de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación mediante una organización de medios materiales y personales.

En relación con las sociedades de capital-riesgo, la [Ley 22/2014, de 12 de noviembre](#), regula en su artículo 13 el coeficiente obligatorio de inversión de estas entidades. No obstante, en su artículo 17 prevé que las entidades de capital-riesgo no tienen que cumplir el requisito del coeficiente obligatorio de inversión durante los tres primeros años a partir de su inscripción en el correspondiente registro de la CNMV.



En el caso analizado en esta resolución, el consultante donó a sus tres hijos la nuda propiedad del 100% de las participaciones en una sociedad cuya actividad era la gestión y administración de valores representativos de participaciones en otras entidades. Esa entidad tenía la intención de transmitir su participación en una segunda entidad e invertirla, entre otras, en una sociedad de capital-riesgo. Se plantea el tratamiento a efectos de la exención de esta inversión y, en concreto, si los activos afectos en una sociedad de capital-riesgo al cumplimiento del coeficiente mínimo de inversión se pueden considerar necesarios para el desarrollo de la actividad y, por tanto, afectos para determinar el alcance de la exención.

La DGT concluye que, para determinar si se cumple el requisito para el acceso a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio relativo a si la sociedad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario:

- a) Los valores incluidos en el coeficiente obligatorio de inversión de la entidad de capital-riesgo participada no computan como valores, porque se adquieren para cumplir con obligaciones legales.
- b) El resto del activo invertido por una sociedad de capital-riesgo en participaciones que no formen parte del coeficiente obligatorio de inversión no se computará como valores solo en la medida en que se cumpla el requisito de participación de al menos el 5% y siempre que las participaciones se mantengan con el fin de dirigir y gestionar la participación mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Conforme a ello, entiende la DGT que durante los tres primeros años de una sociedad de capital-riesgo, las participaciones de las que sea titular la entidad no se entenderán poseídas para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias (dado que durante ese período no es obligatorio legalmente cumplir con el coeficiente obligatorio de inversión); por lo que se deberán computar como valores a los efectos de determinar si la entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario, salvo que cumplan el requisito indicado de participación mínima del 5% mantenida para dirigir y gestionar la participación con la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Al margen de lo anterior, la consulta se pronuncia sobre diversas cuestiones de interés en lo que respecta al régimen fiscal de la empresa familiar, de las que las más relevantes son las siguientes:



- En relación con la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, las rentas procedentes de la transmisión de participaciones en entidades en las que al menos el 90 por ciento de los ingresos obtenidos procedan de actividades económicas, tendrán la consideración de beneficios procedentes de actividades económicas. Aunque este criterio se debe tomar con cautela a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2017, se trata de un criterio reiterado en la DGT.

En línea con lo anterior, la tesorería o el derecho de crédito derivado de la venta de una filial que realiza una actividad económica no se computa como elemento no afecto.

- En relación con la donación de participaciones en empresas familiares, se aclara que para el cumplimiento del requisito de mantenimiento durante diez años de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, basta que durante ese período mínimo se mantenga el derecho a la exención, con independencia de cuál sea el porcentaje de participación.

Ambos criterios flexibilizan sin duda alguna la posibilidad de transmisión de empresas que se beneficiaron del régimen fiscal de empresa familiar sin perder los beneficios fiscales aplicados.

3.5 Procedimiento de recaudación.- Los responsables tributarios pueden solicitar el aplazamiento y el fraccionamiento de deudas por retenciones e ingresos a cuenta que les hayan sido derivadas

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 27 de febrero de 2020

La Ley General Tributaria regula un régimen de aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias. No obstante, no se puede acceder a este régimen cuando las deudas se refieran, entre otras, a retenciones e ingresos a cuenta del IRPF. Sin embargo, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) ha concluido en una reciente resolución que los responsables tributarios sí pueden solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo, aunque procedan de retenciones no practicadas.

En el caso analizado por el TEAC, la Administración había derivado la responsabilidad sobre unas deudas tributarias en concepto de retenciones de IRPF. El declarado responsable solicitó el aplazamiento del importe total reclamado en el acuerdo de derivación de responsabilidad, pero la AEAT inadmitió la solicitud sobre la base de la mencionada prohibición general de aplazamiento o



fraccionamiento de deudas derivadas de la obligación de retener o practicar ingresos a cuenta del IRPF.

El TEAC concluye, frente a ello, que sí procede conceder el aplazamiento solicitado.

Como ya anticipaba el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la resolución impugnada ante el TEAC, la deuda del declarado responsable no deriva de una obligación de retener del propio responsable. Quien estaba obligado a practicar las retenciones o los ingresos a cuenta conforme a la ley era el deudor principal; mientras que el responsable solo se convierte en deudor como consecuencia del acto de derivación de responsabilidad.

Es decir, como subraya el TEAC en su resolución, el responsable tributario no es un obligado a retener que debe satisfacer una deuda con fondos ajenos (fondos del sujeto al que se le practica la retención), sino un garante (tercero) que no estaba originariamente obligado a pagar la deuda que le fue derivada, y que deviene obligado a satisfacerla con su propio patrimonio en virtud de la referida derivación de responsabilidad.

4. Normativa

4.1 Se establece el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2020

En el BOE de 20 de mayo de 2020 se ha publicado la Resolución de 18 de mayo de 2020, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Económicas del ejercicio 2020 (cuotas nacionales y provinciales) y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.

En concreto, el plazo de ingreso en periodo voluntario se fija entre el 16 de septiembre y el 20 de noviembre de 2020, ambos inclusive, para las cuotas nacionales y provinciales cuyo cobro se realice a través de las entidades de crédito colaboradoras en la recaudación.



Más información:

Departamento Tributario

Síguenos:



GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación,
reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra,
sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3
28001 Madrid España
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08

www.garrigues.com

